

**Gerd Willi Rothmann**

# **Inconstitucionalidade Múltipla na Tributação da Importação de Serviços**

**Réquiem ou Catarse do  
Sistema Tributário Nacional?**



**INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**São Paulo – 2019**

© Gerd Willi Rothmann  
Todos os direitos reservados.



**INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
Av. Brigadeiro Luís Antônio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72  
CEP 01318-902 – São Paulo – SP – Fone/Fax: (11) 3105-8206  
*e-mail:* ibdt@ibdt.org.br *site:* www.ibdt.org.br

*Diretoria*

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira  
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri  
Diretor Administrativo: João Francisco Bianco  
Diretor Financeiro: Salvador Cândido Brandão  
Diretores Executivos: Fernando Aurelio Zilveti, Gerd Willi Rothmann  
e Rodrigo Maito da Silveira

*Conselho Deliberativo*

Bruno Fajersztajn, Gilberto de Castro Moreira Junior, Humberto Bergmann Ávila,  
José Maria Arruda de Andrade, Luís Flávio Neto, Martha Toribio Leão,  
Paulo Victor Vieira da Rocha e Victor Borges Polizelli

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

ROTHMANN, Gerd Willi

R755i Inconstitucionalidade múltipla na tributação da  
importação de serviços: réquiem ou catarse do sistema  
tributário nacional? / Gerd Willi Rothmann; editor: Fernando  
Aurelio Zilveti – São Paulo, SP: IBDT, 2019.

224 p.; 23 cm.

ISBN 978-85-937113-08-8

1. Direito Tributário 2. Sistema Tributário Nacional 3.  
Tributação 4. Imposto sobre Serviço 5. Brasil  
I. Gerd Willi Rothmann II. Fernando Aurelio Zilveti  
III. IBDT IV. Título.

DORIS 341.39635

**Índice para catálogo sistemático:**

1. Direito Tributário : Brasil
2. Sistema Tributário : Brasil
3. Tributação : Brasil
4. Imposto sobre Serviço : Brasil

*Revisão:* Sabrina Dupim Moriki  
*Editoração:* Nelson Mitsuhashi

# Sumário

Abreviaturas .....	9
Prefácio .....	17
Prolegômenos.....	21

I. Introdução – Uma visão ampliada da qualificação dos rendimentos no Direito Tributário Internacional.....	23
---	----

## PARTE I

### Sistema Constitucional Tributário

II – O Sistema Tributário Nacional à luz da segurança jurídica .....	27
1. Princípios constitucionais em matéria tributária: segurança jurídica no Direito Tributário.....	27
2. Discriminação constitucional das rendas tributárias.....	31
3. Bitributação e invasão de competência.....	36
3.1. Bitributação econômica.....	36
3.2. Bitributação jurídica.....	37

## PARTE II

### Bitributação internacional e sua eliminação ou mitigação

III – Soberania fiscal, bitributação internacional e Direito Tributário Internacional.....	45
--	----

IV – As convenções contra a bitributação internacional em matéria de impostos sobre a renda (CBI).....	49
1. Finalidade e sistemática das CBI .....	49
2. A metodologia de sua aplicação.....	52
3. Interpretação das CBI e a questão da qualificação .....	54
4. A violação das CBI e o <i>treaty overriding</i> .....	56

## PARTE III

### Tributação dos serviços importados

V – Tributação dos serviços no Sistema Tributário Nacional .....	65
--	----

1. Natureza econômica e jurídica dos impostos sobre serviços .....	65
2. Impostos específicos sobre serviços: ISS e ICMS.....	70
3. Impostos federais, autênticos ou camuflados, incidentes, direta ou indiretamente, sobre a prestação de serviços: IR, CSLL, IOF, PIS, COFINS e CIDE.....	71
 VI – Tributação dos serviços importados na legislação interna .....	73
1. Regime jurídico-tributário da importação de serviços: ICMS e ISS ...	73
2. ISS na importação de serviços .....	76
2.1. Constitucionalidade da incidência do ISS .....	76
2.2. Campo de incidência do ISS.....	82
2.3. Sujeição passiva na importação de serviços .....	86
2.4. Excursus: importação de serviços advocatícios .....	89
2.4.1. Isenção dos advogados, profissionais liberais .....	89
2.4.2. O regime especial das sociedades de advogados .....	92
2.4.3. Serviços advocatícios provenientes do exterior .....	93
3. Importação de serviços e imposto de renda na fonte .....	96
3.1. (I)legitimidade da incidência do imposto de renda na fonte sobre o preço cobrado na importação de serviços.....	97
3.2. Regime geral do imposto de renda retido na fonte (IRRF) na importação de serviços.....	105
3.3. Inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda na fonte sobre o preço dos serviços em geral.....	108
3.4. Efeitos das inconstitucionalidades veiculadas pelo Decreto-lei n. 1.418/1975 e pela Lei n. 9.779/1999.....	110
4. Importação de serviços e contribuições federais .....	111
4.1. O logro das contribuições da União .....	111
4.2. PIS, COFINS e CIDE na importação de serviços .....	112
4.3. Inconstitucionalidade do uso indevido das contribuições como impostos .....	118
 VII – Tributação dos serviços importados nas CBI .....	123
1. Tributação na fonte dos rendimentos auferidos por residentes e domiciliados no exterior .....	123
2. Exegese dos arts. 7º e 21 das CBI.....	128
3. Interpretação administrativa e judicial.....	136
4. Qualificação dos serviços na aplicação das CBI .....	145

## PARTE IV

### Inconstitucionalidade múltipla: réquiem ou catarse?

VIII – Diagnóstico: inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços e perecimento da segurança jurídico-tributária....	153
IX – Sugestões de terapia: conscientização e purificação.....	155
1. Terapia de choque.....	155
1.1. Medidas legislativas infraconstitucionais relativas à tributação da importação de serviços.....	155
1.1.1. Eliminação da invasão da competência dos Estados e dos Municípios .....	155
1.1.1.1. Inclusão dos rendimentos pagos pela importação de serviços ao regime especial da tributação definitiva .....	155
1.1.1.2. Instituição de regimes especiais de retenção na fonte .....	158
1.1.2. Medidas no âmbito das CBI.....	164
1.2. Medidas para melhorar a segurança jurídica e construir uma relação de confiança e cooperação entre Fisco e contribuinte .....	169
1.2.1. Abstinência do uso das medidas provisórias e observância da boa técnica legislativa.....	169
1.2.2. Observância dos princípios da eficiência e da moralidade da Administração Tributária.....	172
1.3. Proteção judiciária dos contribuintes.....	174
1.3.1. Controle judiciário de constitucionalidade .....	175
1.3.2. Natureza e efeitos da declaração de inconstitucionalidade .....	176
1.3.3. Moderação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade: incentivo judiciário à instituição de tributos sabidamente inconstitucionais? .....	178
2. Cura duradoura: esboço de uma reforma tributária .....	185
2.1. Medidas relativas à legislação tributária: simplificação e racionalização do sistema tributário .....	187
2.1.1. Redução da quantidade de impostos e nova discriminação das rendas tributárias.....	189
2.1.2. Atribuição das competências e repartição das receitas tributárias.....	195
2.2. Medidas relativas à Administração Tributária.....	198
2.3. Medidas relativas à justiça tributária .....	198

2.3.1. No âmbito interno: criação de uma justiça tributária especializada.....	198
2.3.2. No âmbito internacional: introdução da arbitragem em matéria de DTI.....	200
X – Conclusões e teses .....	203
Bibliografia .....	219